

THE BUSINESS PURPOSE DOCTRINE: Uma relevante doutrina tributária da COMMON LAW ESTADUNIDENSE

Nórtton Luís Benites¹

Juiz Federal da 1ª Vara Federal de Novo Hamburgo/RS
Graduado em Direito na PUC/RS
Formado na Escola Superior da Magistratura da AJURIS/RS
Especialista (MBA) em Gestão Empresarial na FGV
Especialista em Direito Processual Civil na UNISINOS/RS
Mestrando em Direito da Empresa e dos Negócios na UNISINOS (2017-2019)

Resumo

O Direito Tributário estadunidense (Common Law) utiliza a doutrina judicial denominada The Business Purpose Doctrine. Com essa doutrina são desconsiderados negócios jurídicos simulados sem propósito negocial para que seja aplicada a lei tributária correta. Pretende-se examinar, neste artigo, se a The Business Purpose Doctrine pode ser aplicada no Direito Tributário brasileiro atual (Civil Law).

Palavras-chave: 1. Direitos Tributários estadunidense e brasileiro. 2. The Business Purpose Doctrine. 3. Revisão do lançamento tributário por dolo, fraude ou simulação.

Abstract

US Tax Law (Common Law) uses the judicial doctrine called The Business Purpose Doctrine. This doctrine disregard simulated legal business with no real purpose for the application of the correct tax law. It is intended to examine, in this article, if The Business Purpose Doctrine can be applied in current Brazilian Tax Law (Civil Law).

Keywords: 1. US and Brazilian Tax Law. 2. The Business Purpose Doctrine. 3. Review of tax posting by intentional misconduct/malice, fraud or simulation.

¹ E-mail: norton.benites@trf4.jus.br.

1 Introdução

A Common Law, de origem inglesa, é um dos mais relevantes sistemas jurídicos de nosso mundo atual. Está essencialmente fundada nas decisões proferidas pelo Poder Judiciário.

A Common Law construída nos Estados Unidos da América (EUA), por influência direta da colonização inglesa, vem criando doutrinas judiciais relevantes que impactam o Direito para além das fronteiras americanas.

Uma delas, na seara do Direito Tributário, é a Business Purpose Doctrine, que foca a possibilidade de a autoridade fiscal desconsiderar negócios jurídicos sem substância real, celebrados apenas para gerar um menor pagamento de tributos.

Essa doutrina judicial vem ganhando relevância em escala mundial. Diversos países vêm instrumentalizando suas autoridades fiscais com ferramentas teóricas que permitem a desconsideração de negócios jurídicos simulados, cuja única finalidade seria o não-pagamento indevido de tributos.

Neste breve trabalho, pretende-se compreender um pouco melhor a origem e o funcionamento pragmático da Business Purpose Doctrine, que aparenta ser uma criação teórica característica da Common Law estadunidense.

Pretende-se verificar, ainda, se a Business Purpose Doctrine pode ser aplicada atualmente no Direito Tributário brasileiro (segundo semestre de 2018).

2 Sobre a COMMON LAW ESTADUNIDENSE

O Direito Inglês, que pode ser considerado como aquele aplicado hoje na Inglaterra e no País de Gales, não surge a partir de um movimento de intelectuais que se reúnem para criar um direito comum, mas da reunião de juízes ligados ao poder real (AGUIAR, 2010, p. 83).

O direito é principalmente estatuído de forma consuetudinária,

pela repetição de fatos, processos e julgamentos. O direito vai sendo paulatinamente sedimentado e reconhecido pelos operadores jurídicos, processo que o vai legitimando cotidianamente.

O Direito Inglês é a base do direito de todos os países que fazem parte da família da Common Law, o que foi gerado pelo processo de colonialismo capitaneado pela Inglaterra em grande parte de sua história.

Os EUA foram uma colônia da Inglaterra. Inicialmente, o seu direito era a Common Law inglesa. Contudo, desde sua gênese, a realidade da nova terra, distante da metrópole, tornou evidente a necessidade de realização de adaptações ao direito do colonizador. Esse processo tornou-se mais intenso a partir do movimento de independência das treze colônias norte-americanas. O cotidiano local tornou necessária a aproximação do direito estadunidense com outros sistemas jurídicos, como o da Civil Law do continente europeu. Atualmente, entende-se que o direito dos EUA seria um sistema misto entre a Common Law inglesa e a Civil Law europeia (AGUIAR, 2010, p. 87).

Nessa trilha, observa Nuria González Martín,

“La recepción del derecho inglés se debió, como decimos, a la colonización ya que los ingleses transplantaron su derecho a los diferentes lugares em donde ejercieron su dominio, tanto en las islas británicas como fuera de ellas como es el caso de los Estados Unidos de América, pero reiteramos que existen diferencias muy profundas entre los sistemas jurídicos de estos dos países debido, fundamentalmente y tal y como veremos a continuación, a que el derecho americano recibió influencias ajenas a las inglesas y además porque después de su Independencia, los Estados Unidos de América se convirtieron en una república federal, adoptando una organización político-constitucional diferente de la inglesa, apareciendo así un derecho federal y un derecho local, circunstancia que no encontramos en Inglaterra.” (MARTÍN, 2010, p. 66).

Considerando o contexto estadunidense atual, a Common Law pode ser compreendida como um sistema jurídico no qual decisões judiciais possuem efeitos de precedente e de vinculação. Os princípios e normas que regem o comportamento social não estão consagrados exclusivamente em atos normativos editados pelo Poder Legislativo, mas, também, em decisões proferidas pelos tribunais. O Poder Judiciário igualmente tem a função de criação de normas gerais, abstratas e imperativas (caselaw). Os casos paradigmas são considerados precedentes e possuem efeito vinculante sobre os demais juízes, que devem aplicar a norma criada nos julgamentos futuros (stare decisis) (RIBEIRO, 2011, p. 313).

Assim, nos EUA, o estudo do direito opera-se de forma pragmática, especialmente pelo estudo dos precedentes. A lei existe, é criada pelo Poder Legislativo, mas seu exame está imbricado na atividade jurisdicional.

Nesse ambiente, surgem doutrinas judiciais que acabam por se transformar em marcos da compreensão do direito. Isso também acontece no Direito Tributário estadunidense, como, por exemplo, no caso da criação da Business Purpose Doctrine.

3 The Business Purpose Doctrine

O termo inicial do surgimento das doutrinas judiciais tributárias americanas foi o julgamento proferido pela Suprema Corte no caso Gregory v. Helvering, em 07.01.1935².

Foi nesse julgamento, justamente, que se criou a Business Purpose Doctrine. Essa linha teórica, também conhecida como doutrina da substância econômica (The economic substance doctrine), tem por finalidade rejeitar a aplicação de benefícios fiscais às transações realizadas simplesmente com o intuito de evitar tributação e sem nenhum propósito econômico ou comercial (RIBEIRO, 2011, p. 319).

² Supreme Court of the United States. Gregory v. Helvering, 293 U. S. 465 (1935). Precedente disponível no site da Library of Congress: <https://www.loc.gov/item/usrep293465/>.

É um comportamento compreensível, desde sempre, que as empresas contribuintes busquem incrementar sua posição econômica por meio da redução do pagamento de tributos. Buscar pagar menos tributo é uma postura adequada, desde que operada dentro dos limites postos pelo direito.

Contudo, nesse mister, por vezes, o contribuinte adentra em uma zona cinzenta de legalidade, à qual pode estar atenta a autoridade fiscal.

A intenção de reduzir a carga tributária, em sintonia com as pressões concorrenciais, evidencia a relevância, universal, da atividade do planejamento tributário. Foi nesse panorama, ainda muito atual, que se deu a decisão do caso Gregory v. Helvering.

Vamos aos fatos subjacentes a esse precedente. A interessada era Evelyn Gregory, uma senhora que, em 1928, detinha todas as ações de uma empresa chamada United Mortgage Corporation. Esta detinha 1.000 ações de uma outra empresa, Monitor Securities Corporation. Evelyn Gregory criou uma terceira empresa, Averril Corporation. Três dias depois, transferiu as 1.000 ações da Monitor para a Averril. Logo em seguida, Evelyn Gregory dissolveu a Averril, liquidando os ativos dessa nova empresa, transferindo-os para si. Ato contínuo, Evelyn Gregory vendeu a terceiro interessado as ações da Monitor por cerca de 133 mil dólares.

Com base na legislação do imposto de renda vigente, que excluía da base de cálculo resultados de transações de ações que decorriam de reorganização de empresas, Evelyn Gregory pretendia diminuir o impacto tributário dos negócios que fizera. Com efeito, do ponto de vista formal, não havia problemas. Cumpria-se o disposto na legislação norte-americana de imposto de renda. Por outro lado, entendeu-se que a interessada abusava das formas e que não atendia a propósitos comerciais legítimos.

Inicialmente, junto ao The Board of Tax Appeals, órgão julgador administrativo, Evelyn Gregory foi vencedora. Compreendeu-se que a interessada havia pautado seus negócios nos termos exatos do que se permitia. A legislação remontava a meados da década

de 1920, quando se tinha por objetivo a facilitação do trânsito empresarial, por meio de reorganizações societárias, que se faziam, preponderantemente, por intensa atividade no mercado de ações. No entanto, junto à Corte de Apelação (The United States Court of Appeals for the Second Circuit), reviu-se a decisão anterior. Evelyn Gregory levou a questão à Suprema Corte, que manteve o julgamento recorrido, decidindo definitivamente em favor das autoridades fazendárias (GODOY, 2010).

Na Suprema Corte, entendeu-se que o negócio jurídico examinado não apresentava propósito negocial e substância econômica. O negócio era formalmente perfeito, mas, materialmente, era vazio, sua única finalidade havia sido elidir indevidamente tributo.

Cumprir citar trecho do voto do Justice Sutherland:

“Quando o item b trata da transferência de bens de uma empresa para outra, isso significa uma transferência feita ‘com o objetivo de se fazer uma reorganização empresarial’ (seção 112 (g) de empresa incorporada; e não mera transferência de bens de uma empresa para outra na busca de um plano de reorganização que não se relacione aos negócios de nenhuma das empresas envolvidas, como claramente demonstrado no caso presente. Colocando-se de lado, então, a questão relativa aos motivos, com relação à tributação total, e fixando-se a natureza do método por meio do qual os fatos efetivamente se deram, o que encontramos? Apenas uma operação que não tinha nenhum objetivo empresarial. Um mero mecanismo pelo qual se usou a fórmula de uma reorganização empresarial, como disfarce para encobrir-se seu objetivo real, e o único objeto e resultado do qual fora a realização de um plano preconcebido, e não a reorganização de uma empresa, ou de parte dela, porém apenas a transferência de parcela de ações da empresa para a recorrente. Não há dúvidas, uma nova e legítima empresa fora criada.

Porém tal empresa nada mais era do que uma invenção para os fins mais tarde descritos. A nova empresa fora criada com nenhum outro propósito; essa empresa não serviu, como cogitado desde o início, para nenhuma outra função. Quando tal função reduzida fora exercida, a empresa imediatamente morreu, deixou de existir. Nessas circunstâncias, os fatos falam por si mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item b da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como uma reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como se retirar da previsão legal em questão qualquer propósito mais sério. É mantido o julgamento de segunda instância.” (Em tradução livre). (GODOY, 2010).^{3 4}

³ Supreme Court of the United States. Gregory v. Helvering, 293 U. S. 465 (1935). Precedente disponível no site da Library of Congress: <https://www.loc.gov/item/usrep293465/>.

⁴ Texto original: “When subdivision (B) speaks of a transfer of assets by one corporation to another, it means a transfer made ‘in pursuance of a plan of reorganization’ [§ 112(g)] of corporate business; and not a transfer of assets by one corporation to another in pursuance of a plan having no relation to the business of either, as plainly is the case here. Putting aside, then, the question of motive in respect of taxation altogether, and fixing the character of the proceeding by what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business or corporate purpose - a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a preconceived plan, not to reorganize a business or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to the petitioner. No doubt, a new and valid corporation was created. But that corporation was nothing more than a contrivance to the end last described. It was brought into existence for no other purpose; it performed, as it was intended from the beginning it should perform, no other function. When that limited function had been exercised, it immediately was put to death. In these circumstances, the facts speak for themselves and are susceptible of but one interpretation. The whole undertaking, though conducted according to the terms of subdivision (B), was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The rule which excludes from consideration the motive of tax

A Corte desconsiderou os contornos formais do negócio jurídico entabulado e focou no seu verdadeiro motivo, na sua razão de ser, para aplicar a regra tributária que havia sido iludida. Examinou-se e constatou-se a inexistência de propósito negocial. Em suma, com esse precedente, ficou evidenciado, nos EUA, que Tribunais olham para os fatos, não para os rótulos (Courts look to facts, not to labels).

4 The business purpose doctrine no brasil?

O Brasil filia-se ao sistema jurídico da Civil Law. Nossa vida e nosso agir cotidiano são regulados pela norma escrita e positivada. Os lindes de nossas vivências são dados pela legislação pátria, desde a Constituição, no cume, até a mais simples portaria municipal que disponha sobre algum tema local de nosso bairro. Nesse entremeio, temos leis complementares, leis ordinárias federais, estaduais e municipais, e toda uma gama de legislação infralegal, como resoluções, provimentos, portarias, ordens de serviço e outras.

Atualmente, há um movimento de aproximação entre os sistemas jurídicos da Common Law e da Civil Law. Países adeptos do primeiro sistema vêm potencializando sua atividade legislativa, editando leis específicas e até códigos; de outro lado, países da Civil Law vêm dando força à atividade jurisdicional por meio da valorização dos precedentes. O Brasil é um exemplo claro desse movimento. Há anos, os precedentes jurisdicionais vêm sendo valorizados, o que foi confirmado na edição de nosso Código de Processo Civil de 2015.

Não obstante, a regra positivada ainda é a fonte primordial e geral do Direito brasileiro, que celebra o princípio da legalidade como um de seus pilares. Igualmente o Direito Tributário nacional

avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose. Judgment affirmed."

está fundado no princípio da legalidade. Normas gerais sobre a obrigação tributária dependem da edição de lei complementar: art. 146, III, "b", da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). Demais disso, tributo de qualquer espécie e de qualquer esfera deve ser criado, tão-somente, por meio da edição de lei: art. 150, I, da CRFB.

Nessa conjectura, não é possível, no Brasil, que alguma doutrina apenas de cunho judicial afete os contornos da obrigação tributária. Para existir, a doutrina judicial precisa estar assentada na lei. E essa necessidade inclui o exame da existência, ou não, de propósito negocial nos negócios jurídicos em geral.

Ao tratar do lançamento tributário, o Código Tributário Nacional (CTN) prevê que a autoridade fiscal pode reavaliar situações nas quais o sujeito passivo tenha agido com dolo, fraude ou simulação. No meu entendimento, esse poder-dever da autoridade fiscal pode ter relação com a existência, ou não, de propósito negocial no negócio jurídico que esteja em exame. Por isso, impende tecer algumas reflexões sobre o lançamento tributário e sua possibilidade de revisão.

5 Lançamento tributário

O lançamento tributário é o ato administrativo da autoridade fiscal que formaliza e que perfectibiliza o crédito tributário. No CTN, o lançamento é tratado nessa concepção principal, mas também é utilizado para indicar o procedimento administrativo que culmina com a caracterização formal do crédito tributário. Também apresenta, então, uma dimensão processual, entretanto, sua principal significação é a de ato administrativo. No processo judicial, tem-se o processo propriamente dito e a sentença. No procedimento administrativo fiscal, tem-se o procedimento fiscal propriamente dito e o lançamento tributário.

Cumpramos o art. 142 do CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Esse é o artigo do CTN que trata, de forma inaugural, do lançamento tributário. Ele utiliza a dimensão processual do lançamento no caput. Em outros dispositivos, o CTN também usa a dimensão material da expressão, que, como dito, significa ato administrativo fiscal.

O dispositivo utiliza o verbo constituir como se o ato constituísse o crédito tributário. A doutrina, de forma majoritária, entende que o lançamento apenas declara o crédito tributário, que já havia nascido no mundo fenomênico desde o fato gerador.

Sobre a natureza declaratória do lançamento tributário, ensina Aliomar Baleeiro,

“O CTN pode induzir em equívoco quem lê na testa do Capítulo II do Título III, a rubrica “Constituição do Crédito Tributário” e, no art. 142: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário...”.

Constituir o crédito tributário e não a obrigação tributária principal.

Daí não decorre que o legislador brasileiro haja reconhecido caráter constitutivo, e não declaratório, ao lançamento. O disposto nos arts. 143 e 144 do CTN evidencia que ele próprio atribui ao lançamento efeitos de ato declaratório. E os trabalhos da Comissão

do Projeto ARANHA-R. G. SOUZA são claros a esse respeito, não obstante as perplexidades atribuídas por FALCÃO a seu ilustre autor.

A noção de ato constitutivo se avizinha do conceito do artigo 81 do C. C.: é todo ato lícito que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito. Realizados esses fins, os de criar, alterar ou abolir uma situação jurídica, constituindo-a, ele se projeta de sua data em diante para o futuro (ex nunc).

Já o ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas.

Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (ex tunc). Pode comparar-se com o processo de liquidação e execução depois da fase cognoscitiva.

Daí, a importância prática de estabelecer-se a natureza jurídica do lançamento, porque seus efeitos seriam diversos se fôsse constitutivo e não declaratório.

Houve de início, controvérsia sobre esse assunto relevante, mas hoje pode considerar-se pacificado tanto na doutrina brasileira quanto na maior parte da estrangeira.” (BALEIRO, 1975, pp. 443-444).

Mizabel Abreu Machado Derzi conceitua lançamento tributário com as seguintes letras:

“Podemos dizer que o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo.” (DERZI, 1998, p. 355).

O art. 145 do CTN adota o princípio da inalterabilidade do lançamento tributário regularmente notificado ao sujeito passivo:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

O fato de poder ainda ser impugnado não retira a definitividade do lançamento tributário. Formalizado, apresenta-se como definitivo, podendo ser impugnado administrativamente ou revisado de ofício nas hipóteses arroladas pelo art. 149 também do CTN.

O lançamento pode ser revisado porque, como qualquer ato humano, está suscetível a conter defeitos. Pode estar, *verbi gratia*, em desacordo com algum de seus pressupostos formais ou materiais. Se for o caso, será anulável pela própria Administração ou por iniciativa do sujeito passivo. O art. 145 trata desses cenários, importando para este trabalho a revisão de ofício desenhada no subsequente art. 149, especialmente a decorrente de dolo, fraude ou simulação, delineada no seu inc. VII.

Mas antes de adentrar diretamente na revisão de ofício, cumpre tecer algumas linhas sobre as três espécies de lançamento tributário.

6 Modalidades de lançamento tributário

O CTN prevê três espécies ou modalidades de lançamento tributário: lançamento por declaração, lançamento de ofício e lançamento por homologação. Estão previstos, respectivamente, nos arts. 147, 149 e 150. Cumpre citar o texto desses dispositivos:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando

um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

[...]

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

No mundo dos fatos, tem-se três situações que se referem à realização do lançamento tributário: apuração do tributo pelo sujeito ativo, apuração do tributo pelo sujeito passivo e apuração do tributo

pela atuação conjunta de ambos. Essas situações estão refletidas no CTN e dependem da natureza dos tributos e de escolhas operadas pelo legislador.

No lançamento por declaração (tratado no art. 147), o sujeito passivo registra os dados fáticos que sejam relevantes à consecução pela autoridade administrativa do ato de lançamento propriamente dito. Se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir fatos que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento. Nesta modalidade, o sujeito passivo valoriza fatos e efetua operações necessárias à quantificação do montante do tributo. Contudo, só haverá lançamento quando a autoridade, à vista das informações contidas na declaração, efetivar, documentadamente, o ato de lançamento, do qual se dá ciência ao sujeito passivo para tornar exigível o tributo (AMARO, 2005, p. 358).

No art. 149, cuida-se do lançamento de ofício e da revisão de ofício de lançamento anteriormente feito. O dispositivo prevê situações em que compete à autoridade proceder de ofício ao lançamento original, como de casos nos quais lhe cabe efetuar a revisão de lançamento anteriormente realizado (AMARO, 2005, p. 360). A hipótese de revisão de ofício do lançamento por ocorrência de dolo, fraude ou simulação, delineada no inciso VII desse artigo, é objeto central deste trabalho e será analisada adiante.

Por fim, no art. 150, trata-se do lançamento por homologação, que versa sobre tributos que, por sua natureza, têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, isto é, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível a prestação tributária (AMARO, 2005, p. 362). O imposto de renda é um exemplo tradicional de tributo no qual se aplica o lançamento por homologação (BALEIRO, 1975, p. 462).

7 Revisão do lançamento tributário POR Dolo, Fraude ou simulação

7.1 Art. 149, VII, do CTN

O art. 149 do CTN, além de disciplinar o lançamento de ofício, também regula a revisão do lançamento feito pelo sujeito passivo, seja por declaração, seja por homologação, mas que contenha algum vício. O dispositivo, nos seus nove incisos, arrola situações nas quais são adequadas o lançamento de ofício original, bem assim nas quais cabem a realização de revisão dos atos de apuração do tributo feitos pelo sujeito passivo e que não são considerados corretos pelo fisco. Esse rol não é exaustivo, admitindo-se que a pessoa política competente (União, Estados ou Municípios) o estenda por meio de lei ordinária (DERZI, 1998, p. 395).

Importa a este trabalho a hipótese de revisão, pela autoridade fiscal, do lançamento feito pelo sujeito passivo que contenha dolo, fraude ou simulação, conjectura que é cuidada pelo inciso VII do analisado art. 149.

Doutrinou Aliomar Baleeiro sobre essa situação:

“O inciso VII também se endereça ao sujeito passivo e ao terceiro, mas refere-se a êste somente quando age para beneficiar aquêle. Não é impossível a fraude ou dolo do terceiro, sem êsse objetivo ou sem êsse resultado.

A fraude implica sempre na existência do dolo. A simulação pode ser inocente, quer do ponto de vista civil, quer do ponto de vista fiscal. Naturalmente o CTN quis referir-se só à que visou a prejudicar à arrecadação, ou, não visando a isso, tem êsse efeito.” (BALEIRO, 1975, p. 458).

Luciano Amaro também escreve a respeito:

“No item VII, nada há que autonomize a hipótese ali descrita. A circunstância de alguém ter agido com

dolo, fraude ou simulação não é, por si só, passível de lançamento de ofício. Trata-se apenas de matizes subjetivos da conduta do indivíduo. É em relação a essa conduta que se deve perquirir a existência de tributo lançável ou de lançamento revisável. A presença de dolo, fraude ou simulação poderá influir na aplicação ou graduação da penalidade porventura cominada para a conduta censurada.” (AMARO, 2005, pp. 361-362).

Se o sujeito passivo da obrigação realizou seu ato prévio de apuração do tributo utilizando dolo, fraude ou simulação para minorar o valor a ser recolhido, o fisco pode revisar plenamente essa situação para lançar de ofício e buscar o montante adequado.

O espectro desse poder-dever de revisão do ato do sujeito passivo é amplo. Pode desdobrar-se da revisão de uma simples omissão de um pequeno aspecto do fato gerador até a desconsideração, por fraude ou simulação, de algum negócio jurídico sem propósito negocial que tenha sido realizado para mascarar o fato real e gerar minoração de tributo a ser pago.

Por isso, releva examinar os conceitos normativos de dolo, fraude e simulação e seus efeitos no Direito Tributário.

7.2 Dolo

No Direito Civil, o dolo é um dos defeitos que podem estar presentes nos negócios jurídicos. Segundo o art. 147 do Código Civil (CC), os negócios jurídicos são anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.

O dolo é expediente ou estratégia astuciosa direcionada no sentido de induzir alguém à prática de um ato que lhe pode causar prejuízos, em benefício de quem realiza a ação intencional de engodo ou em benefício de terceiro a quem o ato viciado possa interessar (NERY JUNIOR, 2006, p. 267).

Pedro Nunes conceitua que dolo é “todo artifício malicioso que uma pessoa emprega, em proveito próprio, ou de terceiros, para

induzir outrem à pratica dum ato jurídico que lhe é prejudicial” (NUNES, 1990, p. 361).

Maria Helena Diniz registra os seguintes ensinamentos a respeito do dolo:

“O dolo, segundo Clóvis Beviláqua, é o emprego de um artifício ou expediente astucioso para induzir alguém à prática de um ato que o prejudica e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro. Já Carvalho Santos e Larenz não concordam com a referência ao prejuízo como elemento conceitual do dolo, sendo suficiente para sua configuração que haja um artifício que induz alguém a efetuar negócio jurídico, que de outra maneira não seria realizado, sem que, necessariamente, tenha o propósito de causar dano ao enganado, pois a lei civil aplicável ao caso não protege o patrimônio, mas a liberdade de decisão.

Parece-nos contudo que a razão está com Clóvis, pois além de que, na prática, ocorre uma correspondência entre a vantagem auferida pelo autor do dolo e um prejuízo patrimonial sofrido pela outra parte, há, virtualmente, um prejuízo moral pelo simples fato de alguém ser induzido a efetivar negócio jurídico por manobras maliciosas que afetaram sua vontade.” (DINIZ, 1993, p. 242).

No Direito Tributário, tenho que a utilização do conceito normativo de dolo tem o significado de adjetivar a postura do sujeito passivo na apresentação do fato gerador e na apuração do seu tributo devido no sentido de minorá-lo em prejuízo do fisco. Para tanto, utiliza-se de artimanha, engodo ou qualquer estratégia que falseie a realidade. Quando isso acontecer, a autoridade fiscal tem o poder-dever de revisar o procedimento apuratório prévio do sujeito passivo e efetuar lançamento de ofício com a inteireza correta do tributo devido.

7.3 Fraude

Sobre o conceito normativo fraude, registra Pedro Nunes:

“1 - Artifício malicioso que uma pessoa emprega com a intenção de prejudicar o direito ou os interesses de terceiro. 2 - Manobra que o devedor pratica contra o seu credor, assumindo obrigações ou alienando bens com o fim de lesar-lhe o patrimônio. 3 - Toda intenção de alguém, na execução dum ato contrário a certa disposição de lei imperativa, ou proibitiva. - fiscal - Qualquer violação da lei tributária. A fraude compõe-se de dois elementos: o objetivo (‘eventus damni’), que consiste no prejuízo realmente verificado; o subjetivo (‘consilium fraudis’), que compreende a intenção fraudulenta, a má-fé, o meio astucioso empregado para enganar.” (NUNES, 1990, p. 446).

Com a edição do CC de 2002, o direito brasileiro passou a garantir os limites legais da autonomia privada com uma regra de combate à fraude contra a lei em geral, presente no art. 166, VI, que a pune com nulidade:

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
[...]
VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;
[...].”

No atual panorama, a noção de fraude à lei é usada na acepção de violações indiretas de normas, encobertas por outras normas, de forma ardilosa, mediante atos unilaterais ou bilaterais, de tal modo que o sujeito possa fugir à aplicação de normas imperativas. Essa atitude recorda “a metáfora que a doutrina civilista segue usando, ao dizer que a fraude à lei não é mais que uma tentativa de contornar ou evitar uma norma, chegando ao mesmo resultado por caminhos

diversos daqueles que esta previu e proibiu” (TÔRRES, 2006).

No Direito Tributário, quando o sujeito passivo mascarar e manobrar o fato gerador de forma artificiosa e maliciosa e com a intenção de reduzir o pagamento de tributo devido, ter-se-á a caracterização da fraude prevista no art. 149, VII, do CTN. Nessa hipótese, a autoridade fiscal tem o poder-dever de revisar o procedimento apuratório prévio do sujeito passivo e efetuar lançamento de ofício com a inteireza correta do tributo devido, nos mesmos moldes da ocorrência de dolo.

7.4 Simulação

A simulação é um conceito normativo jurídico rico e de muita relevância aos direitos privado e público.

O CC de 2002 penaliza com nulidade o negócio jurídico simulado:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

A simulação é um vício social do negócio jurídico. É a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Busca-se iludir alguém por meio de uma falsa aparência que encobre a verdadeira feição do negócio

jurídico. Caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico que, na realidade, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente desejado (DINIZ, 1993, pp. 249-250).

Interessa ao Direito Tributário a classificação da simulação nas modalidades absoluta ou relativa.

Na simulação absoluta, a declaração enganosa da vontade exprime um negócio jurídico bilateral ou unilateral inexistente. Não há intenção de realizar negócio jurídico algum. Pratica-se o negócio falseado, mas, no mundo real, tudo continua como dantes. Finge-se uma relação jurídica que não existe na realidade. Pretende-se que o negócio jurídico simulado não produza efeitos (DINIZ, 1993, p. 253).

Diferentemente, na simulação relativa, sob a aparência de um negócio fictício, pretende-se realizar outro que é o verdadeiro, diverso, no todo ou em parte, do primeiro. É uma deformação voluntária para se subtrair à disciplina normal do negócio jurídico previsto em norma jurídica, com o escopo de prejudicar terceiro. Há dois contratos, um aparente e um real, sendo este o que é verdadeiramente querido pelas partes e, por conseguinte, o que se oculta de terceiros (DINIZ, 1993, p. 254). Em síntese, simula-se (falseia-se) o não desejado aparente e dissimula-se (esconde-se) o desejado não aparente.

Assim, no Direito Tributário, quando o sujeito passivo falsear a realidade para ocultar a ocorrência de fato gerador, de forma total ou parcial, com a intenção de evadir ou pagar menos tributo, ter-se-á a simulação delineada no art. 149, VII, do CTN. Aqui, seja absoluta (falseamento) ou relativa (dissimulação), a simulação interessa para fins fiscais. Nessa hipótese, a autoridade fiscal tem o poder-dever, mais uma vez, de revisar o procedimento apuratório prévio do sujeito passivo e efetuar lançamento de ofício com a inteireza correta do tributo devido.

8 Revisão do lançamento TRIBUTÁRIO por dolo, fraude ou simulação e a norma geral antielisiva

O CTN sofreu alteração, em 2001, para receber uma regra que foi chamada de Norma Geral Antielisiva⁵.

Foi incluído um parágrafo único ao seu art. 116, o qual trata do fato gerador da obrigação tributária. Isso se deu por meio da Lei Complementar 104/2001. Insta citar a redação desse novo dispositivo:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” (Grifo nosso).

Essa nova regra brasileira foi inspirada na doutrina estadunidense do propósito negocial: *The business purpose doctrine*.

Como já versado neste trabalho, essa linha teórica tem por finalidade rejeitar a aplicação de benefícios fiscais às transações realizadas simplesmente com o intuito de evitar tributação e sem

nenhum propósito econômico ou negocial (RIBEIRO, 2011, p. 319).

Conforme anteriormente anotado, o precedente norte-americano tratou de situação fática na qual uma contribuinte simulou (falseou) um negócio jurídico para dissimular (mascarar) o negócio jurídico verdadeiro, tudo para diminuir o pagamento de imposto de renda. Simulou-se (falseou-se) o não desejado aparente e dissimulou-se (escondeu-se) o desejado não aparente.

Ao final do caso, a Suprema Corte estadunidense assentou o entendimento de que o fisco deveria desconsiderar os contornos formais do negócio jurídico entabulado e focar no seu verdadeiro motivo, na sua razão de ser, para aplicar a regra tributária que havia sido iludida. Examinou-se e constatou-se a inexistência de propósito negocial.

Desse quadro, pode-se concluir que, mesmo antes da criação do parágrafo único do art. 116 do CTN, de inspiração norte-americana, a autoridade fiscal brasileira já podia desconsiderar negócio jurídico simulado (falso) para levar em conta o negócio jurídico dissimulado (verdadeiro), com fundamento legal no suso examinado art. 149, VII, também do CTN.

O parágrafo único do art. 116 não inovou. Ele pretendeu instrumentalizar o direito pátrio com uma ferramenta que já estava à disposição dos operadores jurídicos brasileiros.

Alguns juristas entenderam que a nova regra estabeleceu a desconsideração de negócio jurídico por dissimulação, o que seria diferente de simulação, em razão de ter sido utilizado o verbo dissimular no seu texto⁶. Essa visão parece compreender, então, que, até o advento do parágrafo único do art. 116, o fisco não poderia cuidar da dissimulação do sujeito passivo, mas apenas da simulação. Esse pensamento aparenta lidar com os conceitos de simulação absoluta (simulação sem dissimulação) e de simulação relativa (simulação para dissimular), os quais já foram enfocados neste trabalho.

⁵ Nesse sentido, por exemplo: QUEIROZ, 2002; e GANDRA, 2005.

⁶ Nesse sentido, por exemplo: GONÇALVES, 2005; e CARBONI, 2013.

Respeitosamente, não concordo com essa leitura teórica. O art. 149, VII, abarca todas as modalidades de simulação, bastando que tenha sido realizada para falsear o fato gerador real e evadir tributos, com ou sem um segundo negócio jurídico subjacente. Demais disso, essa exegese parece ser muito literal, pois se vincula fortemente ao verbo utilizado na lei. Mesmo nesse plano argumentativo, pode-se defender que o verbo dissimular se refere ao mascaramento do fato gerador com intenção de evadir tributo e não à ocultação de um segundo negócio jurídico subjacente e desejado, hipótese de simulação relativa. Desse modo, a simulação absoluta, na qual se simula sem haver ato jurídico ocultado, também estaria incluída tanto nos limites do art. 149, VII, como do analisado art. 116, parágrafo único, bastando, para tanto, que tenha provocado evasão de tributo. Em síntese, este dispositivo – novo – tratou de matéria que já estava suficientemente regulada por aquele – existente desde a gênese do CTN. Nesse sentido, posiciona-se, por exemplo, Paulo de Barros Carvalho:

"Simular' significa disfarçar uma realidade jurídica, encobrendo outra que é efetivamente praticada. Nas palavras de Marcos Bernardes de Mello, 'o que caracteriza a simulação é, precisamente, o ser não verdadeira, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece'. Além disso, para que o ocultamento da realidade seja considerado um defeito, é imprescindível haver intenção de prejudicar terceiros ou de violar disposição de lei, isto é, dolo.

[...]

A Lei Complementar nº 104/2001, acrescentando o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, dispôs que 'a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do 'fato gerador' do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os

procedimentos a serem estabelecidos em Lei Ordinária'. A meu ver, porém, referido preceito não introduziu alteração alguma no ordenamento brasileiro, uma vez que este já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O enunciado acima transcrito veio apenas ratificar regra existente no direito pátrio." (CARVALHO, 2011, pp. 434-435).

O parágrafo único do art. 116 do CTN exige – e exigia – complementação por lei ordinária. Tentou-se complementá-lo por meio da Medida Provisória (MP) 66, de 29.08.2002, publicada em 30.08.2002. Essa MP, que tratava de diversos temas tributários, estabeleceu complementação à norma geral antielisiva do CTN nos seus originais arts. 13 a 19. Contudo, esses dispositivos da MP não foram mantidos na sua conversão para a Lei 10.637, de 30.12.2002, publicada em 31.12.2002. A MP foi convertida nessa mencionada lei, mas todos os artigos que tratavam da norma geral antielisiva foram suprimidos sem qualquer explicação formal.

Registre-se que a complementação da MP tratava a figura de dissimulação como algo diferente do dolo, da fraude e da simulação já previstos no art. 149, VII, do CTN. Impende transcrever o art. 13, parágrafo único, da redação original dessa MP:

"Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." (Grifo nosso).

Como sinalado há pouco, não concordo com essa compreensão

do tema. Tenho que a conduta de dissimulação já estava incluída no art. 149, VII, do CTN. Considero, portanto, que andou bem o Legislador em não consagrar esse entendimento por meio da conversão desse artigo em dispositivo de lei ordinária.

Outrossim, insta ainda ter em conta que o parágrafo único do art. 116 do CTN é objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 2.446, de 2001, que pende de julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) (ABRAHAM, 2011, p. 79).

Penso que se pode asseverar, de todo o exposto, que art. 149, VII, que existe desde o advento do CTN (1966), com suas três figuras (dolo, fraude e simulação), constitui uma ferramenta fiscal similar, por natureza, à Business Purpose Doctrine estadunidense. No caso *Gregory v. Helvering*, os julgadores desconsideraram o negócio jurídico simulado e perceberam que carecia de propósito negocial e de substância econômica. A contribuinte americana tinha praticado fraude contra a lei, tinha simulado negócios jurídicos, tudo com a intenção dolosa de pagar menos tributo de uma forma ilícita. É justamente para essa finalidade material que o examinado dispositivo original do CTN permite que o fisco pátrio examine a conduta do contribuinte e revise o lançamento tributário.

Ademais, conclui-se, com fundamento no art. 149, VII, do CTN, que a autoridade fiscal brasileira pode exercer um controle racional sobre os procedimentos prévios de apuração de tributos do sujeito passivo (lançamentos por declaração e por homologação) para verificar se foram realizados com dolo, fraude ou simulação e no intuito de evadir tributos. Nesse caso, o fisco pode desconsiderar os atos e negócios forjados e aplicar a regra tributária adequada à realidade.

9 Conclusões

Desse estudo, extraem-se, de forma sintética, estas conclusões: A Common Law inglesa deu origem à Common Law estadunidense, a qual, de seu turno, está assentada essencialmente na força dos precedentes judiciais e na atividade teórica criativa de seus tribunais.

O Poder Judiciário estadunidense utiliza seu condão jurisdicional para construir doutrinas que possam solver, de forma pragmática, os problemas que lhe são trazidos pela sociedade.

Isso também acontece no âmbito do Direito Tributário americano, como, por exemplo, deu-se no precedente *Gregory v. Helvering*, no qual foi construída a Business Purpose Doctrine. Essa doutrina judicial, há décadas (desde 1935), vem possibilitando que a autoridade fiscal americana desconsidere negócios jurídicos simulados, que não possuem propósito negocial e substância econômica, os quais são realizados, tão-somente, para alcançar-se uma redução artificial e ilícita no pagamento de tributos.

O Brasil pertence à Civil Law e está assentado na força da lei formal. O sistema jurídico brasileiro vem passando por reformas que valorizam a atividade jurisdicional e seus precedentes como fontes do direito. Contudo, a regra positivada ainda é o seu pilar mais relevante.

O Direito Tributário brasileiro está inserido nesse contexto nacional e, por sua natureza expropriatória e sancionadora, está especialmente atrelado à lei. Um de seus alicerces é o princípio da estrita legalidade. Assim, para que a autoridade tributária brasileira possa exercer controle sobre o propósito negocial e a substância econômica dos atos jurídicos de seus contribuintes, é necessária a existência de algum mecanismo teórico fundado na lei, e, vale assentar, na lei complementar.

O lançamento tributário é o ato administrativo da autoridade fiscal, de natureza declaratória, que formaliza e que perfectibiliza o crédito tributário.

O lançamento pode ser revisado porque, como qualquer ato humano, está suscetível a conter defeitos. Pode estar, *verbi gratia*, em desacordo com algum de seus pressupostos formais ou materiais. Se for o caso, será anulável pela própria administração tributária ou por iniciativa do sujeito passivo.

Quando o sujeito passivo pratica os atos prévios de apuração do tributo com dolo, fraude ou simulação, a autoridade tributária

tem o poder-dever de revisar o lançamento e aplicar a regra tributária adequada à realidade.

O dolo é expediente ou estratégia astuciosa direcionada no sentido de induzir alguém à prática de um ato que lhe pode causar prejuízos, em benefício de quem realiza a ação intencional de engodo ou em benefício de terceiro a quem o ato viciado possa interessar. No Direito Tributário, a utilização do conceito normativo de dolo tem o significado de adjetivar a postura do sujeito passivo na apresentação do fato gerador e na apuração do seu tributo devido no sentido de minorá-lo em prejuízo do fisco. Para tanto, utiliza-se de artimanha, engodo ou qualquer estratagema que falseie a realidade. Nessa conjectura, tem-se a caracterização do dolo previsto no art. 149, VII, do CTN.

A noção de fraude à lei é usada na acepção de violações indiretas de normas, encobertas por outras normas, de forma ardilosa, mediante atos unilaterais ou bilaterais, de tal modo que o sujeito possa fugir à aplicação de normas imperativas. No Direito Tributário, quando o sujeito passivo mascarar e manobrar o fato gerador de forma artificiosa e maliciosa e com a intenção de reduzir o pagamento de tributo devido, ter-se-á a caracterização da fraude prevista no art. 149, VII, do CTN.

A simulação é um vício social do negócio jurídico. É a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Busca-se iludir alguém por meio de uma falsa aparência que encobre a verdadeira feição do negócio jurídico. Caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico que, na realidade, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente desejado. Geram efeitos no Direito Tributário as simulações tanto absoluta como a relativa. Na simulação absoluta, pratica-se um negócio falseado, mas, no mundo real, tudo continua como dantes. Finge-se uma relação jurídica que não existe na realidade. Na simulação relativa, simula-se um negócio não desejado aparente (falseia-se) e dissimula-

se o desejado não aparente (esconde-se). Nesse panorama, tem-se a caracterização da simulação prevista no art. 149, VII, do CTN.

Antes da criação do parágrafo único do art. 116 do CTN, de inspiração estadunidense, a autoridade fiscal brasileira já podia desconsiderar negócio jurídico simulado (falso) para levar em conta o negócio jurídico dissimulado (verdadeiro), com fundamento no art. 149, VII, também do CTN. O parágrafo único do art. 116 não inovou. Ele pretendeu instrumentalizar o direito pátrio com uma ferramenta que já estava à disposição dos operadores jurídicos brasileiros.

O art. 149, VII, que existe desde o advento do CTN (1966), com suas três figuras (dolo, fraude e simulação), constitui uma ferramenta fiscal similar, por natureza, à Business Purpose Doctrine estadunidense.

Com fundamento no art. 149, VII, do CTN, a autoridade fiscal brasileira pode exercer um controle racional sobre os procedimentos prévios de apuração de tributos do sujeito passivo (lançamentos por declaração e por homologação) para verificar se foram realizados com dolo, fraude ou simulação e no intuito de evadir tributos. Nesse caso, o fisco pode desconsiderar os atos e negócios forjados e aplicar a regra tributária adequada à realidade.

Referências

ABRAHAM, Marcus. “Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro”. RDDT 192/79-93. São Paulo: Ed. Dialética, setembro/2011.

AGUIAR, Ana Lúcia de. “História dos Sistemas Jurídicos Contemporâneos”. São Paulo, Editora Pillares, 2010.

AMARO, Luciano. “Direito tributário brasileiro” 11. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. "Direito tributário brasileiro". 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

CARBONI, Mario Augusto. "Concepções hermenêuticas a respeito do propósito negocial como elemento da elisão tributária no direito brasileiro". Revista da PGFN, Ano III, N. 2, 2013, julho/dezembro, pp. 117-137.

CARVALHO, Paulo de Barros. "Livre Iniciativa no Direito Tributário Brasileiro: Análise do artigo 116 do Código Tributário Nacional". Repertório de Jurisprudência IOB, 13/2011, Vol. 1, pp. 432-439.

DERZI, Misabel Abreu Machado. "Constituição do crédito tributário" in "Comentários ao código tributário nacional", MARTINS, Ives Gandra da Silva, e outros. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DINIZ, Maria Helena. "Curso de direito civil brasileiro". São Paulo: Saraiva, 1993.

GODOY, Arnaldo Sampaio de. "Interpretação Econômica do Direito Tributário: o Caso Gregory v. Helvering e as Doutrinas do Propósito Negocial (Business purpose) e da Substância sobre a Forma (Substance over Form)". RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jan. 2010.

GONÇALVES, Mario Thurmman. "O dolo, a fraude e a simulação no lançamento por homologação". RTFP vol. 65/2005, pp. 276-292. São Paulo: RT, Nov-Dez/2005.

GRECO, Marco Aurélio. "Procedimentos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do artigo 116 do CTN". RDDT 75/127-143. São Paulo: Ed. Dialética, dezembro/2001. HICKS, Timothy R. "Government Victories Using the Economic

Substance Doctrine: A Changing of the Tide in Tax Practice", 38 Cumb. L. Rev. 101 (2007).

JARACH, Dino. "Hermenêutica no direito tributário". In MORAES, Bernardo Ribeiro, e outros, "Interpretação no direito tributário". São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, pp. 83-102.

MACHADO, Hugo de Brito. "A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo". RDDT 143/48-53. São Paulo: Ed. Dialética, agosto/2007.

_____. "A norma antielisão e o princípio da legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN". In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), "O planejamento tributário e a lei complementar 104". São Paulo: Dialética, 2001, pp. 105-116.

MARTÍN, Nuria Gonzáles. "Sistemas jurídicos contemporâneos". México D. F., Nostra Ediciones, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da S. "Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica". RDDT 119/120-134, agosto/2005.

NERY JUNIOR, Nelson. "Código civil comentado". Nelson Nery Junior, Rosa Maria de Andrade Nery. 4. ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: RT, 2006.

NUNES, Pedro dos Reis. "Dicionário de tecnologia jurídica". 12ª ed. rev., ampliada e atualizada. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1990.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. "A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº. 104". In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), "O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104". São Paulo: Dialética, 2001, pp. 247-278.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. "A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001". In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), "O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104". São Paulo, 2001, pp. 21-46.

QUEIROZ, Mary Elbe. "Planejamento Tributário e a Norma Antielisiva – Mesa de Debates". Revista de Direito Tributário 85, 2002, pp. 78-98. São Paulo: Malheiros.

RIBEIRO, Pedro Melo Pouchain. "As doutrinas judiciais no direito tributário norte-americano – fundamentos para sua compreensão". Publicações da Escola da AGU, n. 12 setembro/outubro 2011, Brasília-DF, pp. 311-324.

SCHNEIDER, Daniel M. "Use of Judicial Doctrines in Federal Tax Cases Decided by Trial Courts, 1993-2006: A Quantitative Assessment", 57 Clev. St. L. Rev. 35 (2009).

TÔRRES, Heleno Taveira. "Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios no direito brasileiro". In MARIN, James. (Coord.), "Tributação e antielisão". Livro 3. Curitiba: Juruá, 2003, pp. 19-101.

_____. "Teoria da simulação de atos e negócios jurídicos". Revista dos Tribunais, vol. 849/2006, p. 11-56, Jul/2006.

WAZER, Harry. "Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability", 49 Fordham L. Rev. 1078 (1981). Available at: <http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7>.